

Светлана СТАДНИК, главный редактор

КАК ЕДИНЩИКАМ ЧЕТВЕРТОЙ ГРУППЫ ОПРЕДЕЛИТЬ ОБЪЕКТ И БАЗУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Определение объекта и базы налогообложения всегда вызывает много вопросов у плательщиков единого налога (далее – ЕН) четвертой группы и тех, кто собирается зарегистрироваться таким плательщиком в текущем году. Ведь не на все земельные участки могут быть надлежащим образом зарегистрированы права собственности или пользования, не для всех участков реально получить извлечение о размере нормативной денежной оценки (далее – НДО). Поэтому в статье мы предоставим ответы на эти и другие вопросы.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения для единщиков четвертой группы является **площадь собственных и полученных в пользование**, в частности в постоянное, на условиях аренды, эффитевзиса, суперфиция и т. п. (п. 292¹.1 Налогового кодекса, далее – НК):

- **сельхозугодий** (пашня, сенокосы, пастбища и многолетние насаждения);
- **земель водного фонда** (внутренние водоемы, озера, пруды, водохранилища).

Заметим, что право собственности/пользования должно быть оформлено надлежащим образом. Ведь для ежегодного подтверждения статуса единщика четвертой группы следует подать сведения (справку) о наличии земельных участков (приложение к декларации по ЕН). В такой справке указывается каждый документ на право собственности и/или пользования земельным участком (пп. 298.8.1 НК).

О том, какие именно документы подтверждают право собственности и пользования сельхозугодьями, оформленное в установленном порядке, см. на с. 13 этого номера.

 **Нужно ли включать в объект налогообложения сельхозугодья, которыми пользуется сельхозтоваропроизводитель, но право пользования которыми не зарегистрировано надлежащим образом?**

Налоговики считают, что **не нужно**. Согласно разъяснению, которое содержится в ОИР (категория 108.02.02), площади земельных участков, относительно которых договоры аренды не заключены или заключены, но не зарегистрированы в установленном действующим законодательством порядке, не включаются в объект обложения ЕН.

С этим трудно не согласиться. Ведь в соответствии со ст. 125 и 126 Земельного кодекса право собственности на земельный участок, а также право постоянного пользования и право аренды (как и другие права, такие как субаренда, эффитевзис) земельного участка возникают **с момента государственной регистрации этих прав**. Использование земельных участков без надлежащего оформления прав, в том числе права аренды, является нарушением норм земельного законодательства.

 **Пока права на землю не будут надлежащим образом зарегистрированы, включать в объект налогообложения (в декларацию по ЕН) такие земли не нужно.**

Например, если сельхозтоваропроизводитель заключил договор аренды, однако по состоянию на 1 января 2021 года не зарегистрировал право аренды в Государственном реестре вещных прав на недвижимое имущество (далее – Реестр прав), то в отчетную декларацию по ЕН, которая подается до 20 февраля, такой земельный участок включать не нужно. Эту землю следует включить в объект обложения ЕН только после госрегистрации договора аренды – путем представления уточняющей декларации.

Что касается договоров аренды земельных долей (паев), то есть тех земель, которые **не выделены в натуре**, то, по нашему мнению, их необходимо отражать в декларации по ЕН, невзирая на то, что такие договоры не подлежат регистрации ни в Госземкадастре, ни в Реестре прав. Напомним, данные договоры регистрируются в исполкоме сельского, поселкового, городского совета по месту расположения земельного пая.



В декларацию по ЕН включаем только сельхозугодья и земли водного фонда, права собственности или пользования которыми зарегистрированы надлежащим образом.



Включаются ли в объект налогообложения сельхозугодья, полученные в субаренду?

Ответ на этот вопрос зависит от того, является ли арендодатель плательщиком ЕН четвертой группы.

Как определено в пп. 295.9.6 НК, плательщики ЕН четвертой группы в случае предоставления сельхозугодий и/или земель водного фонда в аренду другому плательщику этого налога учитывают арендованную площадь земельных участков в своей декларации. В декларации арендатора такой участок не отражается.

Поэтому если арендодатель:

- является плательщиком ЕН четвертой группы, то субарендатору не нужно включать полученный земельный участок в объект налогообложения – его покажет в своей декларации по ЕН арендодатель;
- не является плательщиком ЕН четвертой группы, тогда полученный участок должен быть включен в объект налогообложения субарендатора.



Нужно ли включать в объект налогообложения сельхозугодья, которые используются сельхозтоваропроизводителем по договору эмфитевзиса?

Да, нужно. Ведь к объекту обложения ЕН относятся сельхозугодья, которые находятся в собственности сельхозтоваропроизводителя или **предоставлены ему в пользование**, в частности на условиях аренды (п. 292¹.1 НК).

Эмфитевзис – это право пользования чужим земельным участком для сельхознужд при наличии у лица необходимости и возможности такого использования (ст. 102 НК). Следовательно, поскольку по своей сути эмфитевзис является одним из видов пользования землей, сельхозугодья, полученные по договору эмфитевзиса, включают в объект обложения ЕН **на общих условиях**.

НДО сельхозугодий – база налогообложения

Согласно п. 292¹.2 НК базой налогообложения для единщиков четвертой группы является:

- для **сельхозугодий** – НДО 1 га с учетом коэффициента индексации, определенного по состоянию на 1 января базового налогового (отчетного) года (далее – коэффициент индексации);
- **земель водного фонда** – НДО **пашни** в области с учетом коэффициента индексации.

Напомним, в 2018 году была проведена всеукраинская НДО земель сельхозназначения. Она будет действовать в течение 5–7 лет, после чего может быть проведена новая оценка. Так что по сравнению с прошлым годом база налогообложения не изменилась. Поэтому, если вы в прошлом году правильно определили базу налогообложения (на основании извлечений из ГЗК), для расчета суммы ЕН можно просто взять показатели НДО из извлечений, полученных в прошлом году.

Если по каким-либо причинам извлечения из ГЗК об НДО земли не были получены, их следует получить в этом году, и на основании этих данных заполнять декларацию по ЕН.



Нужно ли в 2021 году применять какие-либо индексы к НДО сельхозугодий?

Нет, не нужно. Ведь в соответствии с п. 5 подразд. 8 разд. XX НК коэффициент индексации для расчета ЕН плательщиками четвертой группы до 2023 года (включительно) равняется 1. Поэтому к показателям НДО сельхозугодий не добавляются никакие коэффициенты.



Откуда брать данные об НДО сельхозугодий?

Если земельный участок зарегистрирован в ГЗК (а это значит, что относительно него проведена всеукраинская НДО), то данные об НДО следует брать из соответствующего **извлечения из технической документации** на этот участок.

Внимание! В период карантина извлечение можно заказать:

- через Публичную кадастровую карту Украины на официальном веб-сайте Госгеокадастра по ссылке: <http://map.land.gov.ua/kadastrova-karta>;
- через специально разработанный портал НДО по ссылке: <https://ngo.land.gov.ua>.

Подробнее о процедуре заказа и получения извлечения см. в «БАЛАНС-АГРО», 2021, № 2, с. 28.

Также стоит отметить, что с 14.01.21 г. вступило в силу постановление КМУ от 05.01.21 г. № 6 (далее – Постановление № 6), которым внесены из-

менения в Порядки, утвержденные постановлениями КМУ от 07.02.18 г. № 105 и от 17.10.12 г. № 1051 (далее – Порядки № 105, № 1051).

Так, ранее в Порядке № 1051 было указано, что техническая документация по НДО земельного участка сельхозназначения действует на протяжении срока, определенного ч. 2 ст. 18 Закона от 11.12.03 г. № 1378-IV «Об оценке земель» (далее – Закон № 1378). В частности, НДО проводится:

- земельных участков, расположенных в пределах населенных пунктов независимо от их целевого назначения, – не реже одного раза в 5–7 лет;
- земельных участков сельхозназначения, расположенных за пределами населенных пунктов, – не реже одного раза в 5–7 лет, а несельхозназначения – не реже одного раза в 7–10 лет.

После окончания указанного срока собственники или землепользователи могут заказать проведение НДО отдельного земельного участка в порядке, предусмотренном ч. 2 ст. 15 Закона № 1378, то есть **не ранее чем через 5 лет**.

Однако Закон № 1378 (ст. 18) и раньше не запрещал проводить НДО земельных участков сельхозназначения раз в 5–7 лет. А закон, как известно, имеет высшую юридическую силу.

То есть по сути для собственников или землепользователей ничего не изменилось. Чтобы заказать НДО земельного участка, не нужно ожидать истечения пятилетнего срока. Делать это чаще не запрещено. Постановлением № 6 было устранено противоречие, которое существовало между Законом № 1378 и Порядками № 105 и № 1051.



Если в прошлом году вы получали извлечения об НДО земельных участков, то повторно в этом году их получать не нужно.



На некоторые земельные участки нет данных об НДО (например, участок не зарегистрирован в ГЗК или речь идет о земельном пае, не выделенном в натуре). Какие данные использовать для определения базы налогообложения в таком случае?

Если НДО земельного участка не проведена, тогда за базу налогообложения следует брать **показатели НДО единицы площади пашни по области** (п. 292¹.2 НК).

Данные об НДО пашни по области приведены в приложении 1 к Порядку нормативной денежной оценки земель сельскохозяйственного назначения, утвержденному приказом Минагрополитики от 23.05.17 г. № 262 (далее – Порядок № 262) (данные об НДО пашни по областям см. в «БАЛАНС-АГРО», 2021, № 3-4, с. 17).

Заметим, что это правило касается не только пашни, но и других видов угодий. Так, если не проведена НДО сенокосов, пастбищ или многолетних насаждений, то для определения базы налогообложения все равно берем НДО единицы площади **пашни** по области. Именно это прописано в абзаце втором п. 292¹.2 НК.

Кстати, на веб-сайте Госгеокадастра (<https://land.gov.ua>) размещен Справочник показателей НДО сельхозугодий в Украине по состоянию на 01.01.21 г., в котором приведены показатели НДО 1 га для каждого вида угодий (пашня, перелого, многолетние насаждения, сенокосы, пастбища). Однако, во-первых, эти показатели не утверждены на законодательном уровне и носят справочный характер. А во-вторых, в п. 292¹.2 НК четко указано, что в случае, если НДО конкретного участка не проведена, следует брать показатели пашни.



Если НДО сельхозугодий не проведена, то для всех видов угодий (в т. ч. сенокосов, пастбищ, многолетних насаждений) за базу налогообложения берем НДО пашни по области из приложения 1 к Порядку № 262.

Обратите внимание: для земель водного фонда за базу налогообложения также следует брать НДО единицы площади пашни по области.

Ставки ЕН

По сравнению с прошлым годом **ставки ЕН** не изменились и составляют (в процентах от базы налогообложения) (п. 293.9 НК):

- для пашни, сенокосов и пастбищ (кроме пашни, сенокосов и пастбищ, расположенных в горных зонах и на полесских территориях, а также сельхозугодий, которые находятся в условиях закрытого грунта) – **0,95**;
- пашни, сенокосов и пастбищ, расположенных в горных зонах и на полесских территориях, – **0,57**;
- многолетних насаждений (кроме многолетних насаждений, расположенных в горных зонах и на полесских территориях) – **0,57**;

- многолетних насаждений, расположенных в горных зонах и на полесских территориях, – **0,19**;
- земель водного фонда – **2,43**;
- сельхозугодий, которые находятся в условиях закрытого грунта, – **6,33**.

Перечень территорий, которые относятся к полесским, утвержден постановлением КМУ от 25.12.98 г. № 2068, а перечень населенных пунктов, которым предоставлен статус горных, – в приложении к постановлению КМУ от 11.08.95 г. № 647.

ВЫВОДЫ



Для определения объекта налогообложения следует учитывать только сельхозугодья, права собственности и пользования которыми зарегистрированы в установленном действующим законодательством порядке.

Базой обложения ЕН является НДО земельного участка. Официальным документом, который подтверждает размер НДО, является извлечение из технической документации участка. Индексировать НДО в этом году не нужно. Если вы заказывали извлечение в прошлом году, в текущем году этого можно не делать. Но обязательно позаботьтесь об извлечениях, если не заказывали их раньше.

Чтобы определить базу обложения ЕН для сельхозземель, НДО которых проведена, следует брать данные из извлечения. В других случаях (в т. ч. для земель водного фонда) применяются показатели НДО площади пашни по области, приведенные в приложении 1 к Порядку № 262.